

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache Mag. Horst Winkelmayr als Masseverwalter im Schuldenregulierungsverfahren der ***Bf1***, Porzellangasse 22a Tür 7, 1090 Wien, über die Beschwerden vom 29. Juli 2019 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Österreich (vormals Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg) jeweils vom 4. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012-2016, StNr. ***BF1StNr1***, beschlossen:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.
- II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

I. Verfahrensgang und festgestellter Sachverhalt:

1. Außenprüfung, Einkommensteuerbescheide 2012-2016, Beschwerde

Durch die belangte Behörde wurde bei Frau ***Bf1*** (in der Folge kurz: Bf.) eine **Betriebsprüfung** (ABNr.: ***1***) für den Prüfungszeitraum 2012-2017 durchgeführt und dort auch die - aufgrund einer am 5.12.2018 erstatteten Selbstanzeige - von ihr erhaltenen Beträge für Betreuungs-, Hilfs- und Unterstützungsdienste von Frau ***2*** (in Höhe von € 1.500,00 - 12 mal p.a.), für Rasen- und Heckenschnitt für die ***7***, sowie diverse Schenkungen überprüft.

Mit **Schreiben vom 6.6.2019** teilte der rechtliche Vertreter der Bf. mit, dass durch die Beschäftigung der Bf. bei Frau ***2*** ein Dienstverhältnis begründet worden sei und daher keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2012-2017 vorlägen. Es sei ein Nettogehalt von monatlich € 1.500,00 in bar ausbezahlt worden, die Bf. sei weisungsgebunden gewesen und läge ein Beschäftigungsverhältnis in persönlicher Abhängigkeit vor.

Mit **Bescheiden jeweils vom 4.7.2018** erfolgte durch die belangte Behörde eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2012 bis 2016.

In den neuen **Sachbescheiden für die Jahre 2012-2016 jeweils vom 4.7.2018** wurden die von der Bf. von Frau ***2*** bezogenen Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (in Höhe von je € 18.000 pro Jahr) erfasst.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beliefen sich sohin insgesamt auf € 19.895,33 (2012), € 21.384,55 (2013), € 21.388,92 (2014), € 21.365,38 (2015) und € 21.365,86 (2016)

Zur Begründung wurde auf den Bericht zur ABNr. ***1*** verwiesen, in welchem u.a. ausgeführt wurde:

„Steuerliche Feststellungen:

Tz. 1 Einkünfte lt. Selbstanzeige vom 5.12.2018

*Mit Selbstanzeige vom 5.12.2018 wurden monatliche Beträge von € 1500 für Betreuungs,- Hilfs- und Unterstützungsdienste von Frau ***2*** für den Prüfungszeitraum 2012-2017 offengelegt.*

Im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung konnte nicht nachgewiesen werden, dass es sich bei den Zahlungen um Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit handelt.

*Weder war Frau ***Bf1*** bei der Sozialversicherung angemeldet, noch wurde Lohnsteuer abgeführt, ein Lohnkonto geführt oder eine Lohnabrechnung ausgestellt, ein 13. oder 14. Monatsgehalt ausbezahlt... Ein Dienstvertrag konnte nicht vorgelegt werden.*

*Spätestens mit Jahresbescheid nach dem ersten Arbeitsjahr hätte Frau ***Bf1*** auffallen müssen, dass kein weiterer Lohnzettel erfasst worden ist und entsprechende Schritte setzen können, da sie ja außerdem steuerlich vertreten war.*

[...]

Daher werden diese Einkünfte nach Berücksichtigung einer 12% igen Ausgabenpauschale als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Ansatz gebracht, da ja auch üblicherweise eine entsprechende Gewerbeberechtigung vorliegen müsste.

[Tabelle nicht wiedergegeben]

Tz. 2 Wiederaufnahme: Im Zeitpunkt der Erstaufbereitung betreffend die Einkommensteuerbescheide 2012 - 2017 war der Abgabenbehörde unbekannt, dass

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Form von Betreuungs,- Hilfs- und Unterstützungsdiensten bezogen wurden.

*In der Kenntniserlangung dieser Umstände durch die von Frau ***Bf1*** am 5.12.2018 abgegebene Selbstanzeige liegen daher neue Tatsachen im Sinn von § 303 BAO vor. Im Rahmen der Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen, weshalb die Abgabenbehörde im gegenständlichen Fall zur Wiederaufnahme gern § 303 Abs 1 BAO berechtigt ist.“*

Die Bf. erhob gegen die **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016** sowie die Wiederaufnahmebescheide mit **Schriftsatz** jeweils **vom 29.7.2019** durch ihren rechtlichen Vertreter **Beschwerde**. Dies jeweils mit gleichlautender Begründung.

Zum Wiederaufnahmebescheid führte die Bf. aus, dass es keine Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommenssteuer gäbe. Sie habe keinerlei Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien vom Arbeitgeber abzuführen.

Zum Einkommenssteuerbescheid führte die Bf. aus, dass sie wie schon im Verfahren dargelegt, keinerlei Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe. Sie sei in einem nichtselbständigen Dienstverhältnis für Frau ***2*** tätig gewesen. Dafür seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, sondern wären diese Einkünfte allenfalls der Lohnsteuer zu unterziehen.

Die Bf. beantragte die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide sowie die Abänderung der Einkommensteuerbescheide dahingehend, dass ihr keine Einkommensteuer aufgrund von Einkünften aus dem Gewerbebetrieb vorgeschrieben und keine Abgabe nachgefordert werde.

2. Beschwerdevorentscheidung, Vorlageantrag

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** der belangten Behörde jeweils vom **4.12.2019** wurden die Beschwerden gegen den **Einkommensteuerbescheid 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016** jeweils als unbegründet abgewiesen.

In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

„Wie im BP-Bericht ausgeführt, wurden Einkünfte für Betreuungs-Hilfs- und Unterstützungsdienste in den Jahren 2012 - 2016 bezogen. Die Beurteilung dieser Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfolgte deshalb, weil keinerlei Nachweis erbracht werden konnte, dass die Tätigkeit in Form einer nichtselbständigen Arbeit ausgeführt wurde. Die Wiederaufnahme ist aufgrund der erstmaligen Kenntniserlangung über die Tätigkeit daher gerechtfertigt.

Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012-2016 kann nicht entsprochen werden, da sich die Beschwerdeführerin - aufgrund regelmäßiger Abgabe von Steuererklärungen - einerseits über den gesamten Zeitraum der von ihr erbrachten Leistungen bewusst gewesen sein muss, dass für diese Tätigkeit kein Lohnzettel übermittelt wurde und somit im Laufe der Jahre die Tätigkeit vorsätzlich ungemeldet blieb (§ 83 Abs 3 EStG) andererseits schon im BP-Bericht die Gründe für die durchaus übliche Qualifikation als Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Basis eines Werkvertrages ausgeführt wurden.

Weiters wird noch auf die VwGH-Entscheidung 92/14/0129 v 8.8.1996 hingewiesen, die besagt, dass die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart kein Spruchbestandteil ist. Durch eine allenfalls unrichtige Qualifikation der genannten Einkünfte wird ein Abgabepflichtiger daher in seinen subjektiv-öffentlichen Rechten nicht verletzt.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden.“

Mit **Vorlageanträgen** jeweils vom **7.1.2020** beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2012-2016 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Begründend verwies sie auf die Ausführungen in der Beschwerde. Zudem beantragte die Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 10.2.2021 wurden die Beschwerden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012-2016 vom 4.7.2019 als unbegründet abgewiesen. Diesbezüglich wurde kein Vorlageantrag eingebracht.

3. Schuldenregulierungsverfahren

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes ***4*** vom ***5*** wurde ein Schuldenregulierungsverfahren hinsichtlich der Bf. zur AZ ***3*** eröffnet. Als Masseverwalter wurde Rechtsanwalt Mag. Horst Winkelmayr bestellt.

II. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit **Vorlagebericht vom 14.6.2021** – eine Kopie davon erging an den Masseverwalter der Bf. - legte die belangte Behörde die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht hat Einsicht genommen in die von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Aktenteile, Abfragen des Steuerkontos der Bf. sowie der Insolvenzdatei. Ebenso erfolgte eine Einsichtnahme in das Urteil des Landesgerichts für Zivilrechtssachen Wien vom 13.9.2019, GZ: ***6***.

Die Beschwerdeentscheidung, ebenso wie der dem Masseverwalter der Bf. zur Kenntnis gebrachte Vorlagebericht, weisen den Charakter eines Vorhaltes (VwGH 29.1.2020, Ra 2019/13/0071; VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0048) auf. Zudem wurde bereits im Betriebsprüfungsbericht durch die belangte Behörde das Vorliegen von Einkünften aus dem Gewerbebetrieb dargelegt. Den Feststellungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung ist die Bf. nicht entgegengetreten. Es wurde im Vorlageantrag lediglich nochmals auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Der geschilderte Verfahrensgang sowie der sich daraus ergebende Sachverhalt kann daher als erwiesen angenommen werden.

III. Rechtliche Beurteilung und Erwägungen

§ 260 Abs. 1 BAO lautet:

Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdeentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder*
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.*

§ 278 Abs. 1 BAO lautet:

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch*
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,*

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

§ 293a BAO lautet:

Verletzt die Angabe der Einkunftsart in der Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) eines Abgabenbescheides rechtliche Interessen der Partei (§ 78), so kann sie auf Antrag der Partei auch dann berichtigt werden, wenn eine Berichtigung nach § 293 nicht zulässig ist.

Die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart ist kein Bestandteil des Spruches des Einkommensteuerbescheides, sondern gehört zur Bescheidbegründung, sodass davon auch keine bindende Rechtskraftwirkung ausgehen kann (vgl. VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0072). Allein durch eine allenfalls unrichtige Qualifikation der genannten Einkünfte in einem Bescheid wird ein Abgabepflichtiger in seinen subjektiv-öffentlichen Rechten nicht verletzt (VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057).

Nur der Spruch eines Abgabenbescheides kann mit einem Rechtsmittel angefochten werden, nicht aber seine Begründung (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 250 Tz 7). Dies deshalb, weil nur der Spruch jene normativen Wirkungen zu entfalten vermag, die geeignet sind, in Rechte des Bescheidadressaten einzugreifen. Eine ausschließlich gegen die Begründung des Bescheides gerichtete Bescheidbeschwerde ist somit als unzulässig zurückzuweisen (VwGH 18.11.2003, 2003/14/0083; siehe auch VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0093)

In den Beschwerden wird lediglich vorgebracht, die Einkünfte der Bf. seien solche aus nichtselbstständiger Arbeit gewesen und würden keine Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb vorliegen. Dass die Beträge, denen die Berechnungen der Einkommensteuer zu Grunde liegen, nicht richtig seien, wurde durch die Bf. nicht moniert bzw. wurden die von der belangten Behörde herangezogenen Beträge aus den – erst in der Selbstanzeige vor Beginn der Betriebsprüfung - durch die Bf. selbst bekanntgegebenen Zahlen übernommen.

Im Übrigen wurde kein Dienstvertrag vorgelegt, weder wurde ein Lohnkonto geführt, noch Lohnabrechnungen ausgestellt oder ein 13./14. Monatsgehalt ausbezahlt. Ebenso wenig lag eine Anmeldung zur Sozialversicherung vor.

Da sich somit die gegenständlichen Beschwerden nur gegen die Qualifikation der Einkünfte unter eine bestimmte Einkunftsart (d.h. die Bescheidbegründung) und nicht - beispielsweise - auch gegen die Höhe der Einkünfte richtet, war die Beschwerde unter Verweis auf die obig zitierte Rechtsprechung des VwGH als unzulässig zurückzuweisen.

Obliegt gemäß § 272 Abs. 4 BAO die Entscheidung über Beschwerden dem Senat, so können die dem Verwaltungsgericht gemäß § 269 eingeräumten Rechte zunächst vom Berichterstatter ausgeübt werden. Dazu zählen u.a. Zurückweisungen (§ 260).

Nach § 274 Abs. 3 Z 1 BAO kann ungeachtet eines Antrages auf mündliche Verhandlung von einer solchen Verhandlung abgesehen werden, wenn die Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis:

Es ergeht an dieser Stelle der Hinweis auf die obig zitierte Bestimmung des § 293a BAO.

§ 293a BAO ist für Fälle anwendbar, in denen zwar der Spruch des Bescheids richtig ist, aber dessen Begründung rechtliche Interessen der Partei verletzt. So ist die Qualifikation unter eine bestimmte Einkunftsart bei Einkommensteuerbescheiden kein Teil des Spruchs, sondern gehört lediglich zur Bescheidbegründung (stRsp, zB VwGH 28. 11. 2007, 2006/14/0057). Eine unrichtige Qualifikation ist daher (abgesehen von Anträgen gemäß § 293 BAO) nicht anfechtbar.

Die Judikatur im Sozialversicherungsrecht geht jedoch von einer Bindung der Sozialversicherung an die genannte Qualifikation in Einkommensteuerbescheiden aus (zB VwGH 24.1.2006, 2003/08/0231).

Diese Judikaturdivergenz geht zu Lasten des Abgabepflichtigen. Er kann im Abgabenverfahren die Einkunftsart (idR) nicht anfechten. Im Sozialversicherungsbereich wird ihm jedoch die Bindung an den Einkommensteuerbescheid entgegengehalten (vgl ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 21). Dem soll mit § 293a abgeholfen werden (*Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³ § 293a BAO, Rz 1)

Der auf Berichtigung gemäß § 293a BAO gerichtete Antrag ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten (iSd § 85 Abs 1 BAO). Der Antrag unterliegt der Entscheidungspflicht (§ 85a BAO). Er ist im Allgemeinen schriftlich zu stellen. Zweckmäßigerweise wird er nicht nur die Bescheide, deren Berichtigung begehrt wird, nennen, sondern auch das rechtliche Interesse an der Berichtigung darlegen.

Die BAO regelt keine Antragsfrist. Die Berichtigung einer Bescheidbegründung eines Abgabenbescheides ist keine Festsetzung von Abgaben; daher ergibt sich keine mittelbare Befristung des Antragsrechts aus der Bemessungsverjährung. Allerdings setzt § 293a BAO - unter anderem - voraus, dass die Begründung (noch) rechtliche Interessen der Partei verletzt (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 293a, Rz 3ff. mwN).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dass eine bloß gegen die Bescheidbegründung gerichtete Beschwerde zurückzuweisen ist, ergibt sich aus der oben dargelegten ständigen Rechtsprechung des VfGH, weswegen eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht gegeben ist.

Wien, am 20. Juni 2024